

COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro 22235C du rôle
Inscrit le 27 novembre 2006**

AUDIENCE PUBLIQUE DU 15 MARS 2007

**Recours formé par Mme ..., ...
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau
d'imposition Mersch de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu
- Appel -
(jugement entrepris du 18 octobre 2006, n° 20872 du rôle)**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2006 par Maître Gaston VOGEL en nom et pour compte de Mme ..., sans état particulier, demeurant à L-..., contre un jugement rendu en matière d'impôts sur le revenu par le tribunal administratif en date du 18 octobre 2006, à la requête de l'actuelle appelante tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998 émis à son égard le 3 juillet 2003 par le bureau d'imposition Mersch ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 27 décembre 2006 par M. le délégué du gouvernement Jean-Marie Klein ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative par Maître Gaston VOGEL le 29 janvier 2007 en nom et pour compte de la partie appelante ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Maître Eric PRALONG, en remplacement Maître Gaston VOGEL, ainsi que M. le délégué du gouvernement Jean-Marie Klein en leurs plaidoiries respectives.

La société à responsabilité limitée AGENCE IMMOBILIÈRE ..., ayant eu son siège social à Luxembourg, 14, rue des Capucins, ci-après désignée par « l'agence immobilière ... », détint au cours des années 1995 et 1996 une participation à hauteur de 7,36% dans la société civile immobilière ..., ayant eu son siège social à Luxembourg, 11c, boulevard Joseph II, ci-après désignée par la « société civile immobilière ... ». L'agence immobilière ... était en outre

créancière à l'égard de la société civile immobilière ... pour un montant de 36.576.986 LUF, montant qu'elle provisionna à raison de 15.000.000.- LUF (1996) et de 17.000.000 LUF (1997).

Suivant une convention du 14 février 1997, l'agence immobilière ... céda à Monsieur ... ses parts sociales de la société civile immobilière ... et sa créance susvisée, évaluée au montant de 36.531.986.- LUF, au prix de 1.- LUF.

Devenue l'unique associée de l'agence immobilière ..., Mme ... procéda le 2 décembre 1998 à la dissolution de l'agence immobilière

Par bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1995 émis le 23 mars 2000, le bureau d'imposition Sociétés 3 fixa le revenu de la société civile immobilière ... à un total de -68.810.744.- LUF et répartit ce revenu entre les associés de la société civile immobilière ..., de manière à imputer à l'agence immobilière ... une quote-part de revenu de location de biens de -4.289.105.- LUF et une quote-part de revenu de capitaux mobiliers de 1.079.- LUF, ainsi qu'une retenue d'impôt de 313 LUF.

Par bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1996 émis le 23 mars 2000, le même bureau d'imposition fixa le revenu de la société civile immobilière ... -68.342.365.- LUF et imputa à l'agence immobilière ... une quote-part de -4.489.904.- LUF de revenu de location de biens, de 1.060.- LUF de revenu de capitaux mobiliers et de 368.- LUF de retenue d'impôt imputable.

Le 31 mai 2000, Mme ..., agissant pour l'agence immobilière ... dissoute, réclama contre ces deux bulletins d'établissement du 23 mars 2000. Elle critiqua le refus d'admettre les deux susdites provisions pour créance douteuse en déduction de la quote-part du résultat de la société civile immobilière ... lui imputée.

Par courrier du 12 avril 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 informa l'agence immobilière ... de ce qu'il ne pourrait pas accepter cette déduction sous forme de provision requise.

Le 8 juin 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 émit à l'égard de l'agence immobilière ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1995 et 1996, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 et au 1^{er} janvier 1997. Ces bulletins tablent sur un revenu imposable obtenu après l'extourne des provisions de 15.000.000.- LUF pour l'année 1995 et de 17.000.000.- LUF pour l'année 1996 telles qu'inscrites dans les comptes annuels de l'agence immobilière ... pour tenir compte du risque d'un non-recouvrement de sa créance sur la société civile immobilière

Le 17 juillet 2000, Mme ..., agissant pour l'agence immobilière ... dissoute, introduisit une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 1995 et 1996.

En date du 3 juillet 2003, le bureau d'imposition ...émit à l'égard de Mme ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998, à travers lequel celle-ci se vit imputer au titre de la liquidation de l'agence immobilière ... un bénéfice de spéculation de 7.731.864.- LUF et une plus-value de liquidation de 8.541.186.- LUF.

La réclamation adressée par Mme ... le 11 août 2003 au directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre de ce bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 3 juillet 2003 par le bureau d'imposition ...étant restée sans réponse et un premier recours contentieux y afférent ayant été déclaré irrecevable (jugement du tribunal administratif du 11 mai 2005 (n° 18542) confirmé par arrêt de la Cour administrative du 24 novembre 2005 (n° 19972C), Mme ... saisit, le 6 janvier 2006, le tribunal administratif d'un itératif recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin du bureau d'imposition

Par jugement du 18 octobre 2006, le tribunal administratif a déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation et a rejeté le recours principal en réformation pour manque de fondement.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2006, Maître Gaston VOGEL, agissant en nom et pour compte de Mme ..., a relevé appel du susdit jugement.

L'appelante, à travers son acte d'appel, ensemble son mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2007, fait soutenir que l'origine du problème résiderait dans le fait que dans le cadre de l'imposition des revenus de l'agence immobilière ... et sur base du paragraphe 218 AO, le bureau d'imposition Sociétés 4 a considéré qu'il était lié – pour les années 95 et 96 – par un renvoi du bureau Sociétés 3 établissant sur base du paragraphe 215 AO la quote-part du revenu de la société civile immobilière ... imposable dans le chef de cette dernière.

Or, comme il ne serait pas ressorti de la déclaration adressée au bureau Sociétés 3 que le montant de 32.000.000.- LUF investi par l'agence immobilière ... dans la société civile immobilière ... était à qualifier de créance irrécouvrable, la non-conformité entre le renvoi opéré par le bureau d'imposition Sociétés 3 et la déclaration de l'agence immobilière ... présentée au bureau Sociétés 4 aurait entraîné une réévaluation du bénéfice de l'agence immobilière ... et par suite une majoration du revenu imposable dans le chef de l'appelante.

Elle fait valoir plus particulièrement que lors de la détermination de la quote-part du revenu de la société civile immobilière ..., imposable dans le chef de l'agence immobilière ..., il aurait dû être tenu compte des pertes accrues dans le chef de l'agence immobilière ... et elle soutient que les bulletins litigieux ne tiendraient pas compte de la situation économique réelle des deux sociétés.

Ensuite, elle estime que le renvoi opéré par le bureau d'imposition Sociétés 3 sur base du paragraphe 218 AO n'est pas « *impératif alors qu'une réclamation a été introduite à l'encontre d'un bulletin d'établissement séparé* », l'« *interprétation* » du paragraphe 218 AO opérée par le bureau Sociétés IV pêchant, selon l'appelante, par un excès de rigueur.

Dans ce contexte, elle reproche au bureau d'imposition Sociétés 4 de négliger le fait qu'une réclamation a été introduite à l'encontre des deux bulletins d'établissement relatifs aux années 1995 et 1996.

L'appelante insiste encore sur ce que la position de « *l'Administration des Contributions Directes* » serait contraire au principe de réalisme du droit fiscal, alors que le respect de ce principe aurait imposé la comptabilisation des provisions pour créances douteuses dont il est question ci-avant.

Ensuite, l'appelante fait encore valoir qu'en application du point 4 du paragraphe 218 AO, la réformation des bulletins d'établissement devrait impliquer la réformation automatique du bulletin d'impôt lui adressé personnellement.

Enfin, et en ordre subsidiaire, pour le cas où la Cour devrait suivre le raisonnement du tribunal administratif, elle expose que la perte d'actif découlant de la cession de la créance au prix de 1.- LUF en date du 14 février 1997 n'aurait pas été comptabilisée au montant approprié au titre de l'exercice 1997, de sorte que le produit du partage de l'agence immobilière ... n'aurait pas correctement pris en compte la perte définitive de la créance.

D'ailleurs la perte définitive n'aurait été comptabilisée ni en 1997 ni en 1998.

Soutenant qu'une déclaration fiscale ne saurait lier les « services fiscaux », dès lors que la situation déclarée n'est pas conforme à la réalité des choses, elle estime être en droit « *d'introduire un recours sur une imposition basée sur sa propre déclaration lorsque cette dernière n'est pas conforme à la loi* », sans que l'article 41 alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR » ne puisse lui être opposé.

Le délégué du gouvernement a déposé un mémoire en réponse le 27 décembre 2006 dans lequel il conclut au rejet de l'appel et à la confirmation du jugement entrepris.

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

En ce qui concerne l'argumentation principale de l'appelante tendant en substance à ce que le bulletin de l'impôt sur le revenu individuel lui notifié soit réformé en ce sens que le produit du partage de l'actif de l'agence immobilière ... soit modifié de sorte à y voir intégrer les provisions inscrites pour les années 1995 et 1996 dans les comptes de l'agence immobilière ... en raison du risque d'un non-recouvrement de sa créance sur la société civile immobilière ..., c'est par une juste analyse que la Cour se fait sienne que les premiers juges ont retenu qu'une provision pour créance douteuse, qui constitue par essence une diminution de la valeur attribuée à une créance par rapport à sa valeur nominale pour tenir compte d'un risque concret de non-recouvrement et qui anticipe ainsi partiellement ou intégralement sur un exercice d'exploitation antérieur la perte définitive de cet élément de l'actif en cas de constat d'une impossibilité définitive de recouvrement au cours d'un exercice d'exploitation postérieur, perd, par la force des choses, son objet à partir du moment où la perte survient et amoindrit définitivement la valeur de l'actif concerné.

Ceci étant, force est en l'espèce de constater que la perte définitive a été réalisée au cours de l'exercice 1997, étant donné que c'est en date du 14 février 1997, dans le cadre plus général d'une cession de parts sociales de la société civile immobilière ... par l'agence immobilière ..., que la créance de cette dernière sur la société civile immobilière ... (évaluée au montant de 36.531.986.- LUF) a été cédée pour 1.- LUF, et d'en conclure, tout comme les premiers juges, que la réduction de la valeur de cet élément de l'actif n'a plus été de nature à influencer le produit du partage de l'agence immobilière ... au cours de l'exercice 1998.

L'appelante ne saurait pas non plus être suivie en son argumentaire subsidiaire, dès lors que s'il est vrai que le raisonnement ci-avant mené table sur une comptabilisation correcte de la perte d'actif découlant de la cession de la susdite créance au prix de 1.- LUF au titre de l'exercice 1997, il n'en reste pas moins que l'appelante ne saurait pas non plus se prévaloir de

ce que pareille comptabilisation n'aurait pas été effectuée, étant donné qu'aux termes de l'article 41 alinéa 3 n° 1 LIR « *le contribuable ne peut rectifier ni modifier un bilan qui a servi de base à une imposition, sauf dans les hypothèses ci-après : 1. l'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée ; 2. la rectification ou la modification n'implique pas de changement d'imposition (...)* » et que la rectification envisagée ne rentre pas dans l'un des deux cas de figure visés, par le fait d'impliquer un changement d'imposition, d'une part, et par le fait que l'imposition en cause, c'est-à-dire 1997, année au cours de laquelle la réduction d'actif de l'agence immobilière ... a eu lieu, apparaît effectivement être coulée en force de chose décidée, aucun élément ou indice probatoire allant en sens contraire n'ayant été produit en cause, d'autre part.

L'appel n'étant pas fondé, le jugement entrepris est à confirmer.

Par ces motifs,

la Cour statuant à l'égard de toutes les parties,
reçoit l'appel du 27 novembre 2006,
dit l'appel non fondé et en déboute,
partant **confirme** le jugement entrepris du 18 octobre 2006,
condamne l'appelante aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par

Jean-Mathias Goerens, vice-président,
Marc Feyereisen, conseiller,
Henri Campill, conseiller rapporteur,

et lu par le vice-président Jean-Mathias Goerens en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier de la Cour Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 15 mars 2007
Le greffier de la Cour administrative